



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

ANA RAQUEL MEDEIROS DA SILVA TAVARES DE MELO

**HIERARQUIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS QUE VERSAM SOBRE
DIREITO TRIBUTÁRIO**

**SANTA RITA-PB
2017**

ANA RAQUEL MEDEIROS DA SILVA TAVARES DE MELO

**HIERARQUIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS QUE VERSAM SOBRE
DIREITO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Bacharelado em Direito, do Centro de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientadora: Prof^a. MS. Andrea Costa do Amaral Motta

SANTA RITA-PB
2017

Melo, Ana Raquel Medeiros da Silva Tavares de.

M528h Hierarquia dos Tratados Internacionais que versam sobre Direito Tributário / Ana Raquel Medeiros da Silva Tavares de Melo – Santa Rita, 2017.
52f.

Monografia (Graduação) – Universidade Federal da Paraíba.
Departamento de Ciências Jurídicas, Santa Rita, 2017.
Orientadora: Prof^{ra}. Ma. Andrea Costa do Amaral Motta.

1. Hierarquia dos Tratados. 2. Dupla Tributação Internacional. 3.
Artigo 98 do CTN . I. Motta, Andrea Costa do Amaral. II. Título.

BSDCJ/UFPB

CDU – 34:336.2

ANA RAQUEL MEDEIROS DA SILVA TAVARES DE MELO

**HIERARQUIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS QUE VERSAM SOBRE
DIREITO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Bacharelado em Direito, do Centro de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof^a. Ms. Andrea Costa do Amaral Motta

Aprovada em 31 de outubro 2017

Banca Examinadora

Prof^a. Dr^a. Ms. Andrea Costa do Amaral Motta

Orientadora

Prof. Ms. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto

Prof^a. Ms. Herleide Herculano Delgado

AGRADECIMENTOS

Inicialmente gostaria de agradecer a Deus por ter me concedido a capacidade para concluir o curso de Direito. Sou mais do que agradecida por ter o mais importante da vida ao meu lado, que é a família. Minha família é o amor da minha vida, sendo assim, sou grata aos meus pais: Martinho e Rosana, e aos meus irmãos: Ester e Mateus, obrigada a todos por tanto apoio, amor e dedicação! Também jamais poderia esquecer aquela que eu tanto amo e que eu sei que está olhando por mim, minha avó Carmoniza, espero o dia em que nos encontraremos novamente. Agradeço ao meu companheiro de todos os momentos, aquele que está sempre me apoiando e ajudando com tanta dedicação e paciência: Erico. Aos amigos que fiz nessa caminhada e que jamais esquecerei: Caio Soares, Carol, Raissa, Caio Eduardo e Andressa. Por fim, gostaria de agradecer a minha orientadora, professora Andrea, pela ajuda e orientação nesse trabalho, sempre sendo solícita. Agradeço a todos de coração.

RESUMO

O presente trabalho analisa os tratados internacionais em seu aspecto geral, bem como a sua incorporação ao sistema normativo interno no que tange aos tratados que versam sobre matéria tributária. Portanto, torna-se imprescindível analisar o histórico, conceito, classificação, princípios e demais aspectos das convenções internacionais, compreendendo as teorias que disciplinam as normas internacionais e normas internas como um ordenamento jurídico uno (teoria monista), ou como as leis internas e normas internacionais sendo duas ordens distintas (teoria dualista). A Constituição Federal de 1988 não prevê com clareza a hierarquia dos tratados internacionais de matéria tributária, portanto torna-se importante compreender os aspectos gerais e controversos no que refere à hierarquia dos acordos internacionais frente ao sistema normativo interno. Além do mais, disciplina o artigo 98 do Código Tributário Nacional acerca da primazia dos tratados internacionais em relação às leis internas, portanto discute-se a sua (in)constitucionalidade tendo em vista que a Constituição Federal de 1988 não atribuiu competência a lei complementar para disciplinar sobre hierarquia de tratados internacionais. Observa-se, portanto, uma divisão da doutrina sobre o referido tema, em que uma parte dos doutrinadores defende a constitucionalidade do mencionado artigo, bem como alguns defendem a sua inconstitucionalidade. A jurisprudência ao longo dos anos mudou seu entendimento acerca da relação privilegiada dos tratados internacionais em relação ao ordenamento jurídico pátrio, de modo que, atualmente, entende que o artigo 98 do CTN é constitucional, podendo ser aplicado em relação aos tratados-contrato. Portanto, o presente trabalho tem como principal objetivo estudar os principais aspectos no que concerne aos acordos internacionais, assim também como ao seu desenvolvimento ao longo dos anos, a sua importância no cenário internacional e o seu desenvolvimento no ordenamento jurídico brasileiro.

PALAVRAS-CHAVE: Tratados Internacionais. Dupla tributação internacional. Hierarquia dos Tratados. Artigo 98 do CTN.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1 TRATADOS INTERNACIONAIS.....	9
1.1 HISTÓRICO	9
1.2 ESTADO E SOBERANIA.....	9
1.3 CONCEITO DE TRATADO INTERNACIONAL.....	12
1.4 SUJEITOS DO DIREITO INTERNACIONAL	13
1.5 GLOBALIZAÇÃO E SUA INFLUÊNCIA NO DIREITO INTERNACIONAL.....	15
1.6 CLASSIFICAÇÃO DOS TRATADOS	16
1.7 FASES DA CELEBRAÇÃO DOS TRATADOS.....	19
2 INCORPORAÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO INTERNO	21
2.1 CELEBRAÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS PELO PODER EXECUTIVO	21
2.2 OS TRATADOS INTERNACIONAIS E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	22
2.3 TEORIA MONISTA E DUALISTA	24
3 TRATADOS INTERNACIONAIS QUE VERSAM SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA	27
3.1 PRINCIPAIS ASPECTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO	27
3.2 BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.....	28
3.3 SOLUÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO NO CENÁRIO INTERNACIONAL	31
4 HIERARQUIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS	34
4.1 CONFLITOS ENTRE AS NORMAS INTERNAS E NORMAS INTERNACIONAIS E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	34
4.2 JURISPRUDÊNCIAS ACERCA DA HIERARQUIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS SOBRE O DIREITO INTERNO.....	36
4.3 TRATADOS INTERNACIONAIS E O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	38
4.4 DEBATES JURISPRUDENCIAIS ACERCA DO ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	41
CONSIDERAÇÕES FINAIS	46
REFERÊNCIAS.....	48

INTRODUÇÃO

O presente estudo tratará sobre a hierarquia entre os tratados internacionais, especificamente sobre matéria de natureza tributária, em relação ao ordenamento jurídico interno a partir do momento em que as normas jurídicas internacionais são promulgadas e se incorporam ao direito interno.

A presente pesquisa terá como enfoque as discussões acerca do artigo 98 do CTN, o qual é um dispositivo com muitas divergências doutrinárias e jurisprudenciais em relação à sua redação e as consequências que isso traz para o nosso direito interno ao estabelecer que os tratados internacionais possam modificar ou revogar a legislação interna, em que existem posições a favor do referido artigo, bem como há aqueles que sustentam que tal dispositivo é inconstitucional.

Os tratados internacionais são considerados atos jurídicos, a partir do acordo de vontade entre dois ou mais sujeitos internacionais sendo, portanto, bilateral ou multilateral, e que podem dispor acerca de uma criação, modificação ou extinção de uma relação jurídica envolvendo os Estados que desejam ser signatários de tal acordo. Tem como uma de suas características o fato de instituir, gerar obrigações recíprocas entre aqueles que celebram o acordo de vontades.

A Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados (CDTV), de 1969, a qual o Brasil é signatário, traz em seu texto a definição do que é um tratado, o qual “significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica” (art. o 2º § 1.º, a, da CDTV).

Há também outras denominações para o termo “tratado”, dessa forma os tratados também são conhecidos por: acordo, ajustes, ato, convenções, convênio e protocolo.

É um instrumento solene, visto que, já existe uma forma escrita estabelecida. Como já tem um procedimento jurídico próprio, também é considerado um instrumento formal.

Dispõe o artigo 84, VIII da Constituição da República Federativa do Brasil, que é competência privativa do Presidente da República a celebração de “tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional”.

O acordo assinado pelo Presidente da República é submetido ao Congresso Nacional, que tem competência exclusiva, para que decida sobre a incorporação ou não do tratado internacional em nosso ordenamento jurídico, nos moldes do artigo 49, I da CRFB/88.

Caso o Poder Executivo decida celebrar determinado tratado internacional, o Chefe do Executivo assinará o tratado e o submeterá a aprovação do Congresso Nacional, que o faz por meio de Decreto Legislativo.

Com a aprovação do texto normativo pelo Congresso Nacional, o Presidente da República, por decreto, promulga o texto ratificado passando então o tratado a fazer parte do sistema normativo interno, havendo a incorporação das regras internacionais em nosso ordenamento jurídico brasileiro.

Com a entrada em vigor do tratado internacional, o mesmo passa a fazer parte do direito interno e existem duas teorias que tratam da relação entre o direito internacional e o ordenamento jurídico pátrio, são elas: teoria monista e teoria dualista, que serão explicadas mais a frente.

O Brasil é signatário de diversos tratados nas mais variáveis matérias, dentre elas em relação ao Direito Tributário. Com a expansão e desenvolvimento da sociedade internacional, bem como das relações decorrentes das atividades entre os Estados, faz-se necessário a utilização de acordos para regulamentar as práticas de comércio exterior e também as tributações que se originam a partir dessas atividades, por consequência deve haver uma colaboração administrativa entre os sujeitos internacionais com fins de eliminar ou pelo menos diminuir a evasão fiscal e também a dupla tributação.

O Código Tributário Nacional em seu artigo 98 dispõe que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”. Necessário estudar o determinado texto e entender a hierarquia dos tratados internacionais ratificados em relação às normas do ordenamento jurídico pátrio.

Portanto, o primeiro capítulo será voltado para uma noção introdutória sobre os Tratados Internacionais, como o mesmo vem se desenvolvendo desde o século XIX, e a sua relevante importância em toda a comunidade internacional, veremos também as suas principais características e classificações. Em seguida, tratar-se-á do processo de incorporação dos acordos internacionais em nosso sistema

normativo e quais são as suas principais implicações no nosso ordenamento jurídico. Ainda, será versado sobre os Tratados Internacionais que tratam da matéria tributária, estudaremos o fenômeno da dupla tributação internacional e suas consequências para a sociedade internacional. Por fim, o presente estudo irá correlacionar às normas internacionais e as normas internas, e a relação de hierarquia proveniente da incorporação dos acordos internacionais, dando a devida atenção ao artigo 98 do CTN, o qual dispõe sobre a primazia dos tratados frente ao direito interno.

Sendo assim, o método de abordagem utilizado será o dedutivo, levando-se em consideração uma análise sobre os Tratados Internacionais de uma forma geral, partindo posteriormente para as discussões referentes aos Tratados Internacionais sobre matéria tributária, desde a sua formação até a sua incorporação no ordenamento jurídico pátrio e a relação de hierarquia entre o acordo incorporado e o direito interno. Veremos também os tratados internacionais na visão constitucional, bem como a posição trazida pelo artigo 98 do CTN em relação aos tratados sobre matéria tributária. Por fim, as técnicas de pesquisa utilizadas serão: a revisão bibliográfica, a partir de livros, doutrinas e artigos; como também a análise de jurisprudências.

1 TRATADOS INTERNACIONAIS

O Tratado Internacional é um importante instrumento que vem sendo utilizado pela comunidade internacional, com fins de regular situações jurídicas entre os Estados soberanos, de maneira a se estabelecer uma harmonia na sociedade internacional resguardando-se os direitos e garantias fundamentais bem como contribuindo para a cooperação entre os povos, princípio previsto em nossa Carta Magna visando o progresso da humanidade.

1.1 Histórico

Estudos demonstram que os tratados tem origem bastante remota. A primeira notícia que se tem em relação a um tratado internacional firmado remete ao período de 12 a.C., e tinha como sua base principal o costume.

Conforme preceitua Valério de Oliveira Mazzuoli (2014), a primeira demonstração de um tratado internacional diz respeito a um tratado de natureza bilateral realizado por volta de 1280 e 1272 a.C., formalizado entre o Rei dos Hititas, Hattusil III e Ramsés II, com a finalidade de pôr fim a Guerra nas terras sírias.

Mesmo após passados tantos anos, os tratados atualmente ainda possuem bastantes traços semelhantes aos que eram formalizados desde a primitividade (MAZZUOLI, 2014).

Desde a antiguidade, os tratados já observavam alguns princípios que ainda são utilizados atualmente, tais como, a boa-fé dos contraentes, livre consentimento e o pacta sunt servanda. Tais princípios continuam importantíssimos no cenário atual, guiando os tratados internacionais formalizados, estabelecendo uma boa relação entre todos os seus signatários.

1.2 Estado e Soberania

A comunidade internacional é formada por Estados soberanos os quais estão organizados de forma horizontal. Insta ressaltar que não existe um Estado que seja superior de maneira que a sua vontade se sobreponha a dos demais Estados soberanos.

Dessa maneira, dispõe Cláudio Finkelstein (2013, p.32): “marca o direito internacional a ausência de um poder global maior, soberano, que o adote e exija o

cumprimento das normas internacionais por ele ditadas, com força coercitiva”.

Sendo assim, podemos observar que os Estados são dotados de soberania, a qual lhe confere o poder de conduzir suas normas internas de maneira absoluta, no entanto, no cenário internacional todos os países devem ter sua soberania respeitada, de modo que inexistente um Estado que se sobreponha aos demais.

Para Hans Kelsen,

Nem toda ordem jurídica é um Estado. Nem a ordem jurídica pré-estadual da sociedade primitiva, nem a ordem jurídica internacional supra-estadual (ou interestadual) representam um Estado. Para ser um Estado, a ordem jurídica necessita de ter o caráter de uma organização no sentido estrito da palavra, quer dizer, tem de instituir órgãos funcionando segundo o princípio da divisão do trabalho para criação e aplicação das normas que a formam; tem de apresentar um certo grau de centralização. O Estado é uma ordem jurídica relativamente centralizada. (KELSEN, 1999, p.200)

Tradicionalmente, o Estado é conhecido como sendo composto por três elementos, são eles: o território, a população, e o governo. No entendimento de Carla Teixeira (2012, p. 109), o território pode ser entendido como sendo uma área pertencente a um Estado o qual tem a prerrogativa de “agir com plena eficácia, respeitando os limites com os demais”.

Por sua vez, Kelsen (1999, p. 201) entende que “o território do Estado é um espaço rigorosamente delimitado” e que “pode ser definido como o domínio espacial de vigência de uma ordem jurídica estatal”.

No cenário internacional, o território é reconhecido como sendo a área em que o Estado tem o poder de manifestar uma série de competências, sejam elas jurisdicionais legislativas e administrativas, ou seja, é em seu território que o Estado tem o poder de exercer a sua jurisdição com plena eficácia.

Já a população é formada pelas pessoas pertencentes a um Estado, ou seja, é um conjunto de indivíduos que tem elementos comuns entre si, como língua, cultura, religião, e que moram de maneira permanente em seu território (nacionais ou estrangeiros residentes) e estão submetidas às regras formuladas por aquele Estado.

O terceiro elemento é o governo soberano. O poder que o Estado tem sobre as pessoas residentes em seu território é exercido através do governo. A soberania é manifestada através do poder que o Estado tem tanto internamente, quanto externamente. Portanto, o Estado tem a prerrogativa de regular seus recursos, bem

como disciplinar acerca de aspectos econômicos, políticos e sociais em seu território, sem ser regulado por quaisquer Estados ou organizações internacionais.

Em 1815 surgiram os tratados multilaterais, com a finalidade de se buscar regular os conflitos existentes entre as normas internas dos países soberanos e as normas de direito internacional, tinha como principal finalidade a busca de soluções pacíficas para conflitos, formalizar acordos de paz para se evitar guerras. (DIAS et al, 2004).

Nesse sentido, dispõe Walter Ney Zambenedetti:

O termo acordo expressa a disposição de vontade entre dois ou mais sujeitos de Direito Internacional Público, ou partes, no sentido de ajustar direitos e obrigações, de forma livre e espontânea, sem qualquer imposição, seja de quem for. Neste sentido um Estado só participa de um tratado se assim o quiser, de forma soberana e independente. (ZAMBENEDETTI, 2002, p. 29).

Portanto, é do interesse dos Estados que haja uma convivência pacífica entre eles, de modo que o conceito de soberania foi relativizado. Quanto mais o Estado mantém relações jurídicas com outros países, mais se espera que esse Estado se submeta a ordem internacional.

Dessa maneira, como explica Teixeira (2012) “a soberania estatal, não é mais compreendida em sentido absoluto, seus contornos são definidos pela ordem jurídica internacional”.

Uma soberania de maneira absoluta poderia ocorrer apenas com um Estado que fosse auto suficiente, o que no atual período em que vivemos de grande integração econômica, cultural, social seria bastante difícil se manter à margem da comunidade internacional. Além do mais, esse isolamento traria grandes consequências em relação ao seu povo, economia, desenvolvimento.

Nos dizeres de Bruno Yepes Pereira

Procurar as origens da sociedade internacional é remontar as raízes dos Estados. E estas derivam da primitiva noção de associação de homens sob ideias de organização política, em determinado território, debaixo de um governo autônomo. (YEPES, 2008, p. 3).

Entendemos, então, que o homem é um ser social, o qual procura viver em comunidade e os Estados são frutos dessas associações. Dessa forma, torna-se impraticável que um Estado não participasse dessa integração internacional.

Cada Estado tem sua soberania, e a mesma pode ser entendida como um

poder absoluto que o Estado tem para ditar as suas regras internas sem submeter a ordens externas de outros Estados, ou seja, há supremacia na ordem interna que independe de normas de ordem internacional, apenas se sujeitando àquelas que foram resultantes de livre acordo entre as partes.

Preceitua Zabenedetti:

Os tratados internacionais são instrumentos que representam a vontade da comunidade internacional em estabelecer uma ordem jurídica que harmonize interesses comuns de Estados soberanos e independentes. (ZAMBENEDETTI, 2002).

Portanto, para que os países possam conviver de maneira harmônica faz-se necessário a utilização de instrumentos de acordos internacionais, tais como as convenções e tratados, de modo em que há concessões mútuas projetando um maior desenvolvimento na sociedade internacional.

1.3 Conceito de Tratado Internacional

Os tratados internacionais são considerados uma fonte do Direito Internacional, juntamente com os princípios gerais do direito e o direito consuetudinário, o Estatuto da Corte de Haia, de 1920, traz os tratados internacionais em primeiro lugar dentre as fontes de normas internacionais.

Os tratados internacionais são considerados atos jurídicos, a partir do acordo de vontade entre dois ou mais sujeitos internacionais sendo, portanto, bilateral ou multilateral, e que podem dispor acerca de uma criação, modificação ou extinção de uma relação jurídica envolvendo os Estados que desejam ser signatários de tal acordo. Tem como uma de suas características o fato de instituir, gerar obrigações recíprocas entre aqueles que celebram o acordo de vontades.

Bastante importante é a observância de um dos seus principais fundamentos, qual seja, o *pacta sunt servanda*, que significa que “os pactos devem ser cumpridos”. Sendo assim, todos os acordos internacionais devem observar o Princípio *pacta sunt servanda*, em que as partes se obrigam a cumprir as obrigações estabelecidas.

O Direito dos Tratados são regulados por duas normas internacionais bastante importantes, são elas: A Convenção de Viena de 1969, que dispõe acerca da celebração de tratados entre Estados; e a Convenção de Viena de 1986, a qual

regulamenta os tratados realizados entre Estados e Organizações Internacionais, ou destas entre si. (ANDRADE, 2011)

A Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados (CDTV), de 1969, a qual o Brasil é signatário, tendo incorporado tal instrumento internacional apenas em dezembro de 2009 pelo Poder Executivo a partir do Decreto 7.030, traz em seu texto a definição do que é um tratado, o qual “significa um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica” (art. o 2º § 1.º, a, da CDTV).

Os tratados internacionais são considerados um importante instrumento para negociar as relações na comunidade internacional entre os Estados soberanos. Trata-se de um acordo de vontades em que os países dispõem sobre criação, modificação e extinção de relações jurídicas, se obrigando reciprocamente a respeitar as normas ali dispostas e que tem caráter normativo, jurídico (RODRIGUES, 2003).

Conforme leciona Mazzuoli:

o tratado nada mais é do que um *instrumento* de veiculação de regras jurídicas. Estas últimas têm conteúdo variável, podendo versar assuntos de qualquer natureza. Portanto, sob o aspecto que ora nos ocupa, entende-se por tratado todo acordo formal, concluído entre sujeitos do Direito Internacional Público, regido pelo Direito das Gentes e que visa à produção de *efeitos de direito* para as partes contratantes. (MAZZUOLI, 2014)

Os tratados também são conhecidos por: acordo, ajustes, ato, convenções, convênio, protocolo e declaração. O termo acordo pode ser entendido como sendo um livre ajuste entre as partes em que haverá direitos e obrigações recíprocas, além do mais deverá ser espontâneo e não podendo haver superposição da vontade de uma das partes.

É um instrumento solene, visto que, já existe uma forma escrita estabelecida. Como já tem um procedimento jurídico próprio, também é considerado um instrumento formal.

1.4 Sujeitos do Direito Internacional

O Direito Internacional vai se consolidar no campo jurídico a partir das relações jurídicas entre os Estados. Em um primeiro momento disciplinando principalmente sobre guerra e paz, e depois evoluindo no direito dos tratados, que

por sua vez, passam a regular sobre vários aspectos: direitos civis, humanos, culturais, sociais, econômicos, meio ambiente, bioética etc (TEIXEIRA, 2012).

Nas lições de Zambenedetti:

A interdependência dos países, tanto do ponto de vista econômico, financeiro e social, que se apresenta de forma crescente, provoca mudanças em todos os níveis da atividade humana, influenciando costumes, direitos e atingindo de forma violenta o conceito de Estado Nacional. Novos atores - empresas multinacionais e transnacionais, organizações internacionais, blocos econômicos - surgem para dividir com o Estado a função de regulamentar setores anteriormente tidos como de exclusiva responsabilidade estatal. (ZAMBENEDETTI, 2002, p. 24).

A partir do surgimento de várias entidades na sociedade internacional como um todo, passa-se a entender a importância dos mesmos de integrarem na comunidade internacional, como por exemplo, os organismos internacionais que tem como principal objetivo trabalhar para o pleno desenvolvimento da coletividade internacional.

As relações consulares e diplomáticas se intensificam de modo que faz-se necessário a organização de foros internacionais, escolha dos princípios gerais de direito. Por fim há a “criação e afirmação no cenário global de organismos internacionais” (TEIXEIRA, 2012).

Portanto, o Direito Internacional, atualmente, é além de tudo um Direito de Cooperação, pois os Estados soberanos e organizações internacionais se unem e disciplinam suas relações de maneira a se ter uma cooperação a nível mundial acerca dos mais variados temas.

Podemos entender que desde que ocorre o surgimento Estado, também há o desenvolvimento do Direito Internacional, claro que não do jeito que conhecemos atualmente. Onde quer que existissem os Estados era necessário que os mesmos estabelecessem relações entre si, e para que houvesse harmonia entre os mesmos se fazia necessária a instituição de normas regulando essas relações. (YEPES, 2008)

Apenas no século XX é que ocorre o reconhecimento das organizações internacionais como sujeitos internacionais. Sendo assim, somente a partir da Convenção de Viena Sobre os Direitos dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais, de 1986, foi que as organizações internacionais puderam figurar nos tratados como parte.

Dessa maneira, as organizações internacionais juntamente com os Estados passam a ter capacidade de celebrar tratados, tudo isso decorrente do crescimento da solidariedade entre a comunidade internacional.

Conforme disciplina Còelho, uma organização internacional pode ser entendida como:

uma associação voluntária de sujeitos do Direito Internacional, constituída mediante tratado internacional e regulada nas relações entre as partes por normas de Direito Internacional, e que se concretiza numa entidade de carácter estável, dotada de um ordenamento jurídico interno próprio, e de órgãos próprios, através dos quais prossegue fins comuns aos membros da organização, mediante a realização de certas funções e o exercício dos poderes necessário que lhe tenham sido conferidos. (COELHO, 2012)

Atualmente os tratados disciplinam todos os tipos de relações, sejam elas econômicas, sociais, culturais, visto que os Estados soberanos acabam sempre criando algum tipo de relação entre si.

Apenas as Pessoas Jurídicas e Direito Internacional Público e as organizações internacionais tem o poder de participar dos tratados internacionais como parte. Nesse sentido dispõe Zambenedetti:

Estados federados, pessoas físicas e jurídicas, independente de tamanho e poderio econômico, não possuem capacidade para celebrar tratados, podem, no entanto, ser objeto dos tratados ou sujeito indireto no direito internacional convencional, beneficiado, por exemplo, de tratados celebrados diretamente por Estados. (ZAMBENEDETTI, 2012, p.32)

Para que um tratado seja válido e necessário que os agentes (Estados soberanos e organizações internacionais) sejam capazes e que os mesmos estejam habilitados para celebrar o tratado. Além do mais, é indispensável que o objeto seja lícito e possível e que o tratado seja celebrado de forma livre e consentida.

1.5 Globalização e sua influência no Direito Internacional

O período pós-guerra e a formação dos blocos econômicos tem uma relação de grande importância com a integração internacional econômica, bem como com o fenômeno da globalização. Com esses fatores a comunidade internacional passa a ter uma maior integração entre os Estados soberanos, em diversos aspectos, tais como, econômico, social e cultural.

Nas palavras de Valérie de Campos Mello:

A globalização deve ser entendida como um processo, um padrão histórico de mudança estrutural, mais do que uma transformação política e social já

plenamente realizada. Ela é um fenômeno ao mesmo tempo amplo e limitado: amplo, porque ela cobre transformações políticas, econômicas, e culturais ; limitado, porque não se trata de um processo completo e terminado, e ele não afeta a todos da mesma maneira. O processo de globalização é caracterizado pela intensa mudança estrutural da economia internacional, com o peso crescente de transações e conexões organizacionais que ultrapassam a fronteira dos Estados. (MELLO, 1999).

A globalização também intensifica as relações internacionais de modo que os tratados internacionais podem ser vistos como uma importante forma de se respeitar o cenário internacional, visto que, cada País possui suas características e culturas que muitas vezes diferem dos demais Estados, e é importante que haja uma harmonia no cenário internacional, e os tratados são bastante importantes nesse sentido.

A partir dessa intensificação das relações entre os Estados soberanos, percebe-se como a Economia Internacional está integrada no cenário internacional, de modo que a economia de um país afetará a economia de outros Estados.

Nesse sentido, leciona José Monserrat Filho:

No caso, considera-se como a redefinição do modelo de desenvolvimento e as transformações que acompanham a globalização econômica afetam as reformas políticas nacionais e as estratégias de definição de uma inserção favorável no sistema internacional. Mas, a análise crítica também contempla como um Estado ou uma sociedade são afetados pelas transformações globais e pela sua participação no sistema mundial, quais são as implicações da globalização para a sociedade nacional, e como esta sociedade responde a tais transformações globais. A ênfase é colocada no processo transformativo das relações Estado-sociedade enquanto um processo condicionado pela globalização econômica. (FILHO, 1995)

Além da influência dos Estados no cenário econômico internacional, também podemos observar que as Organizações Internacionais, organizações Não Governamentais (ONGs) e Corporações Transnacionais também irão influenciar e perceber as mudanças globais.

1.6 Classificação dos Tratados

Os Tratados internacionais podem ser classificados em: formal (número das partes, tipo de procedimento utilizado e possibilidade de adesão) ou material (natureza jurídica, execução no tempo, execução no espaço e estrutura

Os tratados internacionais quanto ao número de partes podem ser bilaterais ou multilaterais. Os tratados bilaterais, ou particulares, são aqueles que em que existem unicamente duas partes contratantes.

O tratado bilateral pode ser formalizado entre dois Estados, entre duas organizações internacionais ou até mesmo entre um Estado e uma organização internacional. Esse tipo de tratado era utilizado de maneira absoluta “até o século XVII e se caracterizavam por disciplinar quaisquer assuntos referentes à Coroa, fossem eles de interesse exclusivo do Estado ou particular do soberano” (MAZZUOLI, 2014).

Em 1815 surgiu o primeiro tratado multilateral. Os tratados multilaterais (ou plurilaterais, gerais ou coletivos) são aqueles em que existem mais de duas partes signatárias e que estabelecem deveres recíprocos que devem ser observados por todos que fazem parte

. Geralmente não há restrições, de modo que qualquer Estado ou organização internacional pode participar. A comunidade internacional se utiliza bastante dos tratados internacionais multilaterais, visto que buscam que haja bastante signatários tratando de assuntos em comum. Como tece Valério de Oliveira Mazzuoli :

Atualmente, os tratados multilaterais têm servido para regulamentar questões comuns da humanidade, como saúde pública, comunicações, proteção dos direitos humanos e do meio ambiente, proteção da propriedade literária, artística e científica, segurança aérea, terrorismo e, inclusive, a corrupção política. (MAZZUOLI, 2014).

Em relação ao tipo de procedimento usado para a conclusão do acordo internacional, poderá ser bifásico ou unifásico. Será bifásico (*stricto sensu*) quando precisar da assinatura e ratificação dos Estados Membros, conforme Mazzuoli, senão vejamos:

Os tratados em sentido estrito (*stricto sensu*) são aqueles em que se nota, para a sua conclusão, um procedimento complexo composto de duas fases internacionalmente distintas: a primeira, que se inicia com as negociações e culmina com a assinatura; e a segunda, que vai da assinatura à ratificação. (MAZZUOLI, 2014).

Por sua vez, o acordo internacional será unifásico quando se faz necessário apenas a assinatura do acordo para que ocorra o consentimento definitivo do Estado.

Em se tratando da possibilidade de adesão, os tratados poderão ser classificados como abertos ou fechados. Os tratados abertos são aqueles em que há

a possibilidade de Estados ou organizações internacionais aderirem aos mesmos quando não fizeram parte do acordo como signatárias, ou seja, é permitida a adesão posterior de outros membros. Já os tratados fechados não permitem a participação ou adesão de outros Estados ou organizações internacionais que não participaram inicialmente das negociações preliminares.

Os tratados internacionais quanto a sua natureza jurídica poderão ser classificados em tratados-lei (tratados-normativos) e em tratados-contrato.

Segundo entendimento de Mazzuoli (2014) os tratados-lei são aqueles em que “geralmente são celebrados por grande número de Estados e tem por objetivo fixar normas gerais e abstratas de Direito Internacional Público, objetivamente válidas para as partes contratantes, podendo ser comparados a leis”. Geralmente os tratados-lei são tratados multilaterais, ou seja, é possível que outros Estados possam aderir ao tratado mesmo que não tenham participado da fase de negociação.

Já os tratados-contrato diferem dos tratados-lei, visto que, neste caso a vontade das partes não é congruente. Ocorre então o contrato entre os Estados participantes em que há prestações e contraprestações estipuladas regulando os interesses das partes envolvidas de modo que satisfaça a vontade daqueles Estados que aderiram aquele tratado-contrato.

Os tratados internacionais podem ser transitórios ou permanentes. Serão transitórios quando a sua execução é satisfeita de maneira imediata e instantânea. Os tratados permanentes podem ser caracterizados como sendo aqueles em que a sua execução continua por tempo indeterminado.

Em se tratando da execução no espaço, os tratados poderão ser válidos em parte do território de determinado Estado, ou em todo o seu território.

Quanto a estrutura da execução os tratados poderão ser mutualizáveis ou não mutualizáveis. Os tratados mutualizáveis são aqueles em que, mesmo ocorrendo descumprimento do que foi acordado por parte de alguns Estados, o acordo não terá a sua execução comprometida por este fato. Por sua vez, ocorre o inverso no caso dos tratados não mutualizáveis, ou seja, caso algumas partes não cumpram o pactuado a execução do Tratado ficara comprometida. (ZAMBENEDETTI, 2012)

1.7 Fases da celebração dos tratados

Para a celebração dos tratados faz-se necessária a elaboração do texto, o qual passa por duas fases, quais sejam, a fase das negociações e a fase da celebração.

Segundo Zambenedetti (2012), a primeira fase é a das negociações. Tem seu início a partir da negociação entre os agentes do Poder Executivo (Presidente da República ou Ministro das Relações Exteriores) e o fim se dá com a autenticação, ou assinatura dos Estados membros e organizações envolvidas.

Portanto, o início da formação dos tratados ocorre com os atos de negociação que por sua vez são, geralmente, da competência do Poder Executivo, no entanto cada Estado tem a liberdade para escolher de quem é a competência, de modo que pode haver variações de país para país.

Podemos observar que na grande maioria das vezes os atos de negociação ocorrem através do Poder Executivo, visto que tem origem histórica a participação do Executivo para atuar no âmbito internacional.

No entendimento Mazzuoli:

A importância do Executivo na condução das relações exteriores de um Estado, quando o tema diz respeito à celebração de tratados, encontra-se justamente nesta fase das negociações. As negociações de um tratado têm lugar quando os representantes dos Estados se reúnem em um certo local e em uma época preestabelecida, a fim de estudar conjuntamente as possibilidades de se chegar a um entendimento relativo à conclusão de determinado instrumento internacional. (MAZZUOLI, 2014).

Importante mencionar que existe a possibilidade de outras autoridades inclusive particulares, participarem das negociações de um tratado, visto que a Constituição Federal Brasileira em seu art. 84, VIII dispõe que é competência privativa do Presidente da República “celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional”.

Sendo assim, por ser uma competência privativa se permite a delegação a terceiros, de maneira que não necessariamente o Presidente da República que irá participar de todos os atos de negociações.

Por sua vez, a fase da celebração ocorre quando se encerra a fase das negociações e o Presidente da República envia o texto definitivo para o Congresso Nacional para o texto seja discutido e votado nas duas casas. Esse texto definitivo é

enviado para o Congresso Nacional com a Exposição de Motivos, a qual é elaborada pelo Ministro das Relações Exteriores e a votação exige a maioria simples.

O Congresso Nacional não tem o poder de modificar o texto nessa fase, mas apenas aceita-lo ou rejeita-lo, conforme leciona Zambenedetti (2012). Caso decida aceitar o texto, poderá aprovar em sua integralidade ou pode aprovar com restrições.

2 INCORPORAÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO INTERNO

Os tratados internacionais passam por um processo internacional para a sua celebração. O Brasil é signatário de vários tratados internacionais, sobre os mais variados assuntos. A competência para celebração das convenções internacionais, de acordo com o art. 84, VIII da CF/88, é privativa do Chefe do Executivo, a qual poderá ser delegada a um terceiro.

Quando o tratado internacional é assinado, o mesmo passará por um processo interno para a sua integração ao sistema normativo brasileiro, esse processo está previsto em nossa Constituição Federal de 1988. Esse poder para celebrar tratados também é conhecido como “treaty-making power”.

2.1 Celebração dos tratados internacionais pelo Poder Executivo

O Poder Executivo sempre foi visto, historicamente, como o órgão para participar das negociações internacionais. A pessoa do monarca se confundia com o próprio Estado, e, portanto ele decidia de modo a satisfazer os seus interesses pessoais.

Conforme as mudanças de ordem histórica vão ocorrendo, o Poder Executivo passa a ser limitado e o poder de celebrar tratados passa a ser regulado também pelo Poder Legislativo, caracterizando assim “a divisão interna dos poderes do Estado no intuito de democratizar o processo de conclusão de tratados”, nos dizeres de Mazzuoli (2014).

A Constituição americana de 1787 e a francesa de 1791, o Poder Legislativo passa a ter grande importância em relação a participação nos tratados internacionais, sendo assim no cenário internacional o controle legislativo surge como uma importante forma de exercer o controle dos atos internacionais, trazendo modificações no modo de como os tratados eram concluídos a nível internacional.

Nesse sentido leciona Mazzuoli:

Rompe-se com o período anterior em que predominava o absolutismo e em que a prerrogativa para a celebração de tratados era de competência exclusiva do Monarca. Pelo fato deste último personalizar o Estado, não havia motivo para que os seus atos fossem aprovados por qualquer outro poder.(...) Entre várias fases processuais, inseriu-se então a chamada fase legislativa, que passou a ter lugar depois da assinatura e precisamente antes da ratificação, condicionando esta última ao aceite do tratado pelo

Parlamento. Este fato, por sua vez, contribuiu para impulsionar o processo de democratização das relações internacionais. (MAZZUOLI, 2014).

Sendo assim, podemos perceber a grande importância que a presença do Poder Legislativo teve no cenário internacional para evitar que o Poder Executivo agisse com abusos em relação as políticas externas, trazendo uma maior segurança na consolidação dos tratados internacionais no direito interno.

2.2 Os Tratados Internacionais e a Constituição Federal de 1988

A incorporação no ordenamento jurídico interno das normas internacionais disciplinadas nos tratados poderá vir regulada no texto constitucional ou em lei. No caso do Brasil, a incorporação dos tratados no ordenamento jurídico brasileiro vem disciplinado na Constituição Federal.

Dispõe a Constituição Federal em seu artigo 21, I, que “competete à União manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais”.

Em que pese o dispositivo constitucional trazer como competência da União a manutenção nas relações internacionais com outros Estados soberanos, não podemos esquecer que a União é pessoa jurídica de Direito Interno, portanto não tem a competência para tratar assuntos internacionais.

Conforme bem disciplina Mazzuoli (2014), a República Federativa do Brasil que é a responsável para tratar de assuntos no cenário mundial com toda a comunidade internacional, visto que a mesma é pessoa jurídica de Direito Internacional, portanto competente para participar dos atos internacionais.

O Brasil é signatário de diversos tratados internacionais, conforme visto anteriormente. Dispõe o artigo 84, VIII da Constituição da República Federativa do Brasil, acerca da competência para a celebração dos tratados, a qual é privativa do Presidente da República.

O acordo assinado pelo Chefe do Executivo é submetido ao Congresso Nacional, que tem competência exclusiva, para que decida sobre a incorporação ou não do tratado internacional em nosso ordenamento jurídico, nos moldes do artigo 84, VIII e do artigo 49, I da CRFB/88, vejamos:

*“Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:
(...)”*

VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;”

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

*I - **resolver definitivamente sobre tratados**, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional; (grifo nosso)*

Dessa maneira, podemos extrair dos dispositivos acima que para que o tratado internacional passe a integrar o ordenamento jurídico brasileiro é necessário que ocorra a aprovação do texto pelo Congresso Nacional, por meio de um decreto legislativo, em que se exige uma votação simples pelas duas casas. Ou seja, não é possível que o Executivo participe de um tratado internacional, aderindo-o sem primeiro passar pela autorização do Legislativo.

A aprovação do Congresso Nacional referente ao texto do tratado caracteriza apenas uma fase do processo de celebração dos tratados, sendo necessário que após a aprovação pelo Congresso, o Presidente da República ratifique e promulgue o decreto legislativo. (MIRANDA, 2009)

Com a aprovação do texto normativo pelo Congresso Nacional, o Presidente, através do decreto, promulga o texto ratificado passando então o tratado a fazer parte do ordenamento jurídico interno, havendo a incorporação das regras internacionais no nosso direito interno.

Nesse sentido dispõe Mazzuoli:

O que não pode o Presidente da República fazer é manifestar definitivamente o consentimento do Estado em obrigar-se pelo tratado sem a aprovação do Congresso Nacional. Embora seja o Presidente o titular da dinâmica das relações internacionais, cabendo-lhe decidir tanto sobre a conveniência de iniciar negociações, como a de ratificar o ato internacional já concluído, o abono do Poder Legislativo, sob a forma de aprovação congressual é necessário. (MAZZUOLI, 2014).

Cabe ao Presidente da República ratificar os tratados internacionais, ou seja, é dele a última palavra. Ao Congresso Nacional cabe aceitar ou rejeitar o tratado assinado. (MIRANDA, 2009)

Após a entrada em vigor do tratado internacional, o mesmo passa a fazer parte do ordenamento jurídico interno e existem duas teorias que tratam da relação entre o direito internacional e o ordenamento jurídico pátrio, são elas: teoria monista e teoria dualista.

2.3 Teoria Monista e Dualista

Quando da incorporação do tratado no ordenamento jurídico nacional existem duas correntes que dispõem sobre a maneira de como deverá ser feita a sua aplicação, portanto são conhecidas duas teorias: monista e dualista.

No entendimento de Zambenedetti:

De outro lado, a coexistência de duas ordens jurídicas, a interna e a internacional, denota uma relação entre estes dois âmbitos, fazendo com que a internalização do tratado internacional, no direito estatal, possa acontecer segundo as concepções monistas ou dualistas, conforme considerar, o ordenamento jurídico estatal, a existência de uma unidade entre o direito internacional e o interno ou, se de forma diversa, considerar a dicotomia entre aquele e este, exigindo a conversão do direito internacional através de procedimentos legislativos internos, em norma de direito estatal. (ZAMBENEDETTI, 2012, p. 11).

A teoria monista teve seu início com Kelsen. Para a concepção monista existe apenas uma ordem jurídica, a qual irá abarcar tanto as ordens internas como as internacionais. Sendo assim, pelo fato de haver uma unicidade jurídica entre o Direito Internacional e o Direito interno não seria necessário que houvesse uma “conversão” das normas internacionais em normas internas já que pela visão da teoria monista há a unicidade do ordenamento jurídico.

Em relação aos conflitos que poderiam surgir entre as normas de direito internacional e direito interno, os próprios autores monistas se dividiram em três correntes para lidar com esses conflitos: monismo nacionalista, monismo internacionalista e monismo moderado.

Hegel defendia a primazia do direito interno em detrimento do direito internacional, tendo em vista que cada Estado é soberano de maneira que essa soberania é absoluta e não se submete a outros sistemas jurídicos.

Como preceitua Pinto (2008) “de acordo com essa corrente, o direito internacional seria apenas um direito interno que os Estados aplicam na sua vida internacional. Assim, o direito estatal não passaria de um direito estatal externo”. Essa é a corrente monista nacionalista.

Já a corrente monista internacionalista tem seu principal defensor Kelsen, o qual sustentava que as normas de direito internacional tinham supremacia em relação às normas de direito interno e que este deveria se adequar ao direito internacional. (BARROS, 2016)

Ambas as correntes foram objeto de diversas críticas pelos estudiosos, e assim Alfred Verdross fundou uma terceira corrente, a chamada monista moderada, a qual busca a conciliação entre o direito internacional e o direito interno e defende que existe uma igualdade entre eles. (PINTO, 2008)

Os principais defensores da teoria dualista e que se destacaram no século XX foram Karl Heinrich Triepel, na Alemanha, e Dionizio Anzilotti, na Itália. Para aqueles que defendem a teoria dualista o direito internacional e o direito interno são normas jurídicas independentes e distintas.

Nesse sentido, reflete Leonardo Mota Costa Rodrigues:

Para a tese dualista, a diversidade absoluta quanto às fontes, entre direito internacional e direito interno, impedia que a norma internacional vigorasse na ordem interna. Assim, para os dualistas, há uma rejeição absoluta por parte do direito interno quanto à vigência do direito internacional na ordem interna, de tal modo que o conteúdo de uma norma internacional só vigorará na ordem interna se for reproduzida por uma fonte interna. Por essa razão, a norma internacional não vigora como tal, mas apenas como norma interna, mediante transformação ou ordem de execução. (RODRIGUES, 2003).

Também defende Zambenedetti que:

Por esta teoria entende-se que o direito internacional e o direito interno estão fundamentados em ordens distintas, são dois sistemas jurídicos distintos que jamais se confundem. Visto sob esse ângulo, o tratado terá eficácia apenas no âmbito externo, sendo necessária a sua incorporação ao nosso sistema jurídico. Para surtir efeitos internamente, terá que ser transformado em lei interna. Ou seja, uma lei interna terá que ser criada para atender a uma obrigação contraída pelo Estado perante outros Estados soberanos. (ZAMBENEDETTI, 2012, p.19)

Dessa maneira, para aqueles que defendem a teoria dualista as normas internas dos Estados soberanos e as normas internacionais não interagem entre si, e faz-se necessário que a norma jurídica internacional seja incorporada ao ordenamento jurídico interno para que a mesma possa ser aplicada no âmbito interno, conforme Vieira e Vedovato (2015).

Nesse sentido, os dualistas entendem que como as normas internacionais e as normas internas nascem de fontes distintas não há que se falar em conflito entre os dois ordenamentos jurídicos. Além do mais, como não existe essa possibilidade de conflito entre a norma internacional e a norma interna não tem como os tratados serem hierarquicamente superiores às normas internas, pois a “hierarquia será a do instrumento normativo pelo qual for veiculado”, de acordo com Vieira e Vedovato (2015).

Acerca de qual teoria adotada pelo nosso Estado veremos mais a frente, em capítulo mais específico para esse fim, em que será discutida qual a posição que o Brasil adota em relação às normas jurídicas internacionais quando incorporadas ao ordenamento jurídico interno e se há hierarquia entre os tratados internacionais e o direito interno, especificamente sobre os tratados internacionais que versam sobre matéria tributária.

3 TRATADOS INTERNACIONAIS QUE VERSAM SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Nos dizeres de Silvio Aparecido Crepaldi e Guilherme Simões Crepaldi (2011, p. 1): “O Direito Tributário ciência que estuda os princípios e normas que disciplinam a ação estatal de exigir tributos, preocupando-se com as relações jurídicas que se estabelecem entre o fisco e contribuintes”.

Ainda, conceitua Hugo de Brito Machado (2004) que o Direito Tributário é “o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”.

As principais receitas financeiras do Estado são provenientes dos tributos. Essa receita pode ser classificada como compulsória e derivada. É compulsória tendo em vista que as pessoas são obrigadas a contribuir independentemente de sua vontade, pois se deve observar o que foi instituído em lei. Por sua vez, é considerada como receita derivada visto que o Estado obtém essa receita através do patrimônio privado dos indivíduos. (CREPALDI, 2011)

3.1 Principais aspectos do Direito Tributário

O poder que é conferido ao Estado para tributar está relacionado com a soberania estatal. Portanto, a soberania fiscal e o poder de tributar podem estar relacionados com o aspecto tanto no âmbito interno, como no externo. Dessa maneira dispõe Hugo de Brito Machado (2004) que “o poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou parcela desta”.

No âmbito interno o Estado tem a prerrogativa de impor as cargas tributárias devido ao poder que lhe é conferido através da Constituição. Já no âmbito externo, de acordo com Zambenedetti (2012, p. 11) é “caracterizado por uma relação paritária entre Estados soberanos dotados de poder impositivo originário”

Portanto, a comunidade internacional deverá observar os limites impostos pelo Direito Internacional Público, pois como os Estados são soberanos os mesmos não poderão impor encargos ou isenções tributárias a outros.

O poder de tributar pode sofrer limitações, sejam elas de origem externa ou interna. Essas limitações podem estar dispostas na Constituição, leis

complementares, leis ordinárias, leis delegadas, tratados internacionais, bem como em outras fontes.

Dispõe Zambenetti sobre o assunto:

O Direito Internacional Público reconhece automaticamente aos Estados o poder de tributar até os limites de suas jurisdições, negando-lhe tal poder fora destes limites. Ultrapassando estes limites, o Estado viola o Direito Internacional assumindo consequências que vão desde a invalidade da lei, até a responsabilidade internacional, por violação de direitos. (ZAMBENEDETTI, 2012, p. 50).

Nesse sentido também reflete Gontijo

Os Estados soberanos têm o poder de estabelecer um sistema tributário autônomo, incidente dentro de seus próprios território – esse poder deriva-se da soberania territorial, um dos aspectos da soberania estatal. São titulares, pois, de soberania fiscal, da qual decorre a competência tributária, que lhes permite instituir e cobrar tributos em relação às pessoas submetidas à sua jurisdição.

No caso, as limitações internas dizem respeito a as limitações derivadas a partir da repartição das competências tributárias, trazidas pela nossa Carta Magna. Por sua vez, limitações externas são definidas de comum acordo entre os Estados da sociedade internacional.

Sendo assim, o poder de tributar, no cenário internacional deverá obedecer aos limites que são impostos pelo Direito Internacional Público, visto que a soberania do Estado em relação aos tributos está adstrito ao seu território.

Importante mencionar que os Tratados Internacionais que versam sobre Direito Tributário não criam tributos, sendo assim esses tratados tem efeito negativo, pois tem a característica de delimitar “o exercício da competência tributária”. (MENDES, 2010)

3.2 Bitributação Internacional

Nas palavras de Gisele Amorim Sotero Pires (2011) Ocorre a bitributação quando duas ou mais entidades cobram tributos o mesmo sobre o mesmo fato gerador ou a mesma base de cálculo. A nossa Carta Magna não traz nenhuma vedação expressa ao fenômeno da bitributação.

Conforme entendimento de Fernanda Brusa Molino:

Bitributação internacional corresponde situação em que existe a dupla tributação por dois entes distintos, que no caso pertencem a Estados

soberanos diferentes, assim existem dois tributos diferentes incidentes sobre um mesmo fato gerador. (MOLINO, 2009)

O fenômeno da bitributação não se confunde com o *ne bis in idem*. Conforme visto anteriormente a bitributação é decorrente da dupla tributação realizada por dois entes diferentes incidentes sobre um mesmo fato gerador. Já o *ne bis in idem* ocorre quando um único ente tributante impõe mais de um tributo sobre um mesmo fato gerador.

Portanto, podemos perceber que a bitributação é decorrente do exercício legítimo da competência tributária dos Estados soberanos. Sendo assim, tal fenômeno ocorre quando os países utilizam estruturas diferentes no que diz respeito a criação dos tributos.

Disciplina Grupenmarcher (1999) acerca da comunidade internacional e da “coexistência no plano internacional de várias soberanias, o desenvolvimento do comércio e a cooperação econômica que conduzem a possibilidade de múltiplas incidências tributárias sobre uma única manifestação de riqueza”.

Portanto, pode-se visualizar que há uma multiplicidade de sistemas jurídicos tributários e normas internas que são válidas e criadas em cada Estado de acordo com a soberania de cada país.

Grupenmarcher (1999) tece algumas considerações acerca da tributação: “a dupla imposição não é repudiável apenas diante de considerações econômicas, mas especialmente por se apresentar como obstáculo intransponível ao comércio exterior, além de implicar injusta distribuição de carga tributária”.

Atualmente existe uma grande mobilidade de capitais, mercadorias, pessoas. Grandes empresas passam a desenvolver suas atividades em diversos países buscando aplicar seus recursos no Estado que lhe oferece melhores vantagens econômicas. Há um intenso fluxo de mercadorias entre os mais variados países, passando muitas vezes um único produto por vários sistemas tributários.

Nesse sentido, Grupenmarcher também explica que:

O inevitável problema que decorre da superposição de competências tributárias resolve-se pela atuação positiva dos Estados envolvidos, com a imposição de mecanismos individuais de contenção ou com a subscrição de tratados internacionais, que atendam ao interesse das competências envolvidas”. (GRUPENMARCHER, 1999)

Por isso, é necessária a existência de acordos internacionais com a finalidade de proteger as relações jurídicas, de modo que grande parte dos tratados internacionais de natureza tributária refere-se a regras para se evitar a dupla tributação no âmbito internacional.

Dois princípios importantes estão relacionados ao poder de tributar, são eles: o Princípio da Territorialidade tributária, e o Princípio da Universalidade da Tributação.

Conforme dispõe Pires (2011), em se tratando do princípio da territorialidade, podemos entender que o mesmo está “unido ao critério espacial da hipótese de incidência tributária, sendo tributáveis os rendimentos auferidos dentro dos limites territoriais do país, por residentes ou não residentes”.

O princípio da territorialidade permite que os Estados soberanos tributem os rendimentos auferidos pelos residentes, dessa maneira a legislação elaborada pelo ente tributante é válida nos limites territoriais da pessoa jurídica que editou a norma.

Por sua vez o princípio da universalidade tributária permite que o país tribute os rendimentos auferidos pelos residentes em seu território, tenha o fato gerador ocorrido dentro dos seus limites territoriais ou não.

Insta ressaltar que a utilização de um critério não exclui o outro, ou seja, é possível a aplicação de ambos os critérios, quais sejam, o da territorialidade e o da universalidade. Portanto, a dupla tributação no cenário internacional ocorre devido a possibilidade da utilização dos dois critérios, causando assim, o problema da bitributação no plano internacional.

Quando se fala da bitributação internacional, a doutrina entende ser necessária a presença de alguns elementos caracterizadores, são eles: pluralidade de soberanias tributárias, único sujeito passivo (contribuinte), incidência do tributo sobre o mesmo fato, identidade do elemento material do fato gerador e identidade do período tributário. (MOLINO, 2009)

Pode ser constatada quando um único sujeito passivo, ou seja, o contribuinte é submetido concomitantemente à soberania fiscal de dois Estados devido a um mesmo fato gerador ocorrido no mesmo período de tempo, quando esse fenômeno ocorre o mesmo é considerado um obstáculo ao crescimento das atividades econômicas dos Estados soberanos.

Portanto, como leciona Daniel Vitor Bellan (2010, p. 29), “Os acordos de bitributação são tratados internacionais firmados com o objetivo principal de prevenir ou mitigar o indesejável fenômeno da bitributação”.

Nos dizeres de Molino:

A bitributação internacional viola a justiça fiscal porque acaba tributando os rendimentos de uma pessoa de modo exacerbado, desrespeitando o princípio da capacidade tributária. Além dessa tributação excessiva temos também o aumento de obstáculos nas relações comerciais internacionais, interferindo no movimento de capitais e pessoas, como também dificultando a difusão da propriedade intelectual. (MOLINO, 2009)

Sendo assim, a bitributação é um fenômeno que se tenta evitar tendo em vista que a mesma acarreta uma grande onerosidade ao contribuinte resultante de um considerável aumento da carga tributária a ser suportada pelo sujeito passivo. O resultado da dupla tributação internacional é o desestímulo às relações comerciais internacionais. (GOTIJO, 2014).

3.3 Soluções para evitar a dupla tributação no cenário internacional

Conforme já visto anteriormente, é certo de que a obrigatoriedade de um contribuinte pagar determinados tributos duas vezes sobre um mesmo fato gerador desencoraja que as pessoas e as empresas gerem rendas ou invistam em outro país.

Portanto, a bitributação torna-se um obstáculo para os mais diversos campos das relações da comunidade internacional, ou seja, interfere no âmbito econômico, financeiro, cultural, artístico, de esportes entre outros, de modo a dificultar a relação dos países entre si.

Visando solucionar ou pelo menos diminuir os efeitos negativos provenientes da bitributação, os Estados passaram a adotar algumas medidas internas com fins de diminuir a dupla tributação (medidas unilaterais), bem como no cenário internacional os países vem estabelecendo acordos entre si, através de convenções ou tratados também com a finalidade de minorar a dupla incidência dos tributos.

Nas palavras de Gontijo:

As medidas internas ou unilaterais de prevenção ou eliminação da bitributação se constituem em normas do direito interno de cada país, que criam, individualmente, regras para que a renda ou os bens de seus nacionais ou de seus residentes seja tributada apenas uma vez. (GONTIJO, 2014).

Essas medidas internas ou unilaterais são adotadas por países que adotam o critério da universalidade. A partir da criação de leis internas, os Estados passam a regular algumas medidas com a finalidade de atenuar os efeitos advindos da bitributação internacional, a mais aplicada é a isenção, que tem como principal objetivo isentar de forma integral ou parcial as rendas de origem externa. (PIRES, 2011)

Outras medidas internas que os países também podem adotar são: redução da alíquota, utilização do método da imputação, dedução na base de cálculo dos valores pagos no exterior referente a tributos, entre outros.

Nessa perspectiva, em que pese os Estados estabelecerem medidas internas ou unilaterais para prevenção da bitributação, as mesmas são menos efetivas do que as medidas adotadas através dos tratados e convenções internacionais.

Nesse sentido, Gontijo (2014) traz uma interessante conceituação acerca dos tratados que disciplinam sobre os acordos com fins de atenuar a bitributação, vejamos:

Pode-se conceituar, pois, os tratados para evitar bitributação como acordos formais, celebrados por escrito entre pessoas jurídicas de direito internacional público, atinentes à matéria tributária, com objetivo de evitar que, sobre um mesmo contribuinte, com base em um mesmo fato gerador ocorrido em determinado período de tempo, recaia dupla tributação em razão do exercício de soberania tributária por cada um dos Estados contratantes.

Podemos observar, então, que a partir das convenções e tratados celebrados internacionalmente relativo a matéria tributária, os Estados soberanos limitam a sua soberania tributária, delimitando assim as suas competências relativas ao poder de tributar.

Geralmente esses acordos são bilaterais, e os Estados contratantes, através de concessões mútuas, se comprometem a restringir o poder de tributar, e assim incentivar o comércio internacional fortalecendo a relação entre os países que aderiram ao tratado.

Conforme disciplina Bellan (2010), existem dois modelos principais de acordos de tributação, são eles: a Convenção Modelo, elaborada pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), e a Convenção Modelo das Organizações das Nações Unidas (ONU).

O Brasil celebra seus tratados de bitributação pelo modelo da OCDE, mesmo não sendo um país membro da referida entidade. Esse modelo não é obrigatório,

mas o mesmo é reconhecido mundialmente no que se diz respeito ao seu conteúdo e intuito de prevenção a bitributação internacional.

No entanto, grandes controvérsias existem acerca da relação entre os tratados celebrados com o ordenamento jurídico interno, se deverá ser conferida primazia ao direito internacional sobre o direito interno. Nesse sentido, veremos mais discussões sobre o assunto no próximo capítulo, o qual tratará da relação de hierarquia entre os tratados internacionais e as leis no âmbito interno.

4 HIERARQUIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS

A nossa Carta Magna confere ao Direito Internacional grande importância, ao afirmar em seu art. 4º, inc. IX que a República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelo Princípio da cooperação entre os povos para o progresso da humanidade, ou seja, é um princípio fundamental que deverá ser observado por nosso Estado na busca por uma cooperação internacional.

Disciplina o parágrafo único do art. 4º da CFPB/88 que “A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações”.

A nossa Constituição menciona a grande relevância na integração entre os povos da América Latina, mas também podemos observar que nosso Estado está integrado com os mais diversos países, como visto anteriormente a globalização acaba intensificando essas relações em vários aspectos, sejam eles culturais, econômicos, jurídicos, entre outros.

4.1 Conflitos entre as normas internas e normas internacionais e a Constituição Federal de 1988

A utilização de tratados para regular as relações internacionais é bastante comum e muito utilizada no cenário internacional, no entanto têm-se o questionamento da hierarquia quando o tratado internacional passa a integrar o ordenamento jurídico interno. Nesse sentido, aduz Adriana Souza Dellova:

Enfrentar a questão dos conflitos entre o direito internacional e o direito interno, bem como a polêmica sobre a supremacia ou não dos tratados sobre a legislação interna, em consequência da intensificação das relações internacionais, impõe uma análise sobre a posição monista ou dualista que o Brasil adota, sem deixar ao desalento as exceções à regra de paridade apontadas pelo Supremo Tribunal Federal que tão notoriamente indicam um estado de hibridez.

Como já citado anteriormente, existem duas teorias que disciplinam sobre o tema, são elas a teoria monista e a dualista. A teoria monista afirma que no cenário internacional apenas existe uma ordem jurídica, a qual trata de todas as relações, a qual “ora se manifesta por meio do Direito Internacional, ora por meio do direito interno de cada país” (OLIVEIRA, 2009).

Por sua vez, a tese dualista afirma que existem duas ordens jurídicas, a ordem jurídica interna e ordem jurídica internacional, em que por serem diferentes não existe hierarquia entre as mesmas.

A nossa Carta Magna não trouxe clareza acerca de qual teoria foi adotada em relação a posição hierárquica das normas internacionais em nosso ordenamento jurídico interno. Portanto, existem discussões doutrinárias e jurisprudenciais sobre o assunto em comento.

Alexsandro Gomes de Oliveira entende que o Brasil adota a monista moderada quando afirma no parágrafo 2º do art. 5º da CRFB/88 que

Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. (GOMES, 2009)

Portanto, o entendimento de Gomes (2009) é que com a redação do mencionado artigo, a Constituição adotou a teoria monista conferindo aos tratados internacionais superioridade hierárquica em relação às normas internas.

Por sua vez, Dellova (2010) acredita que o Brasil adota as duas teorias. Podemos visualizar a adoção da teoria monista uma vez que o Brasil reconhece que pode existir conflito entre o direito interno e o direito internacional, como também podemos visualizar a adoção da teoria dualista uma vez que não se admite a aplicação direta dos tratados em nosso ordenamento jurídico, sendo necessário que haja todo o processo de internalização do tratado para se incorporar ao direito interno, conforme art. 84, VIII e art. 49, I da CRFB/88.

Alguns autores defendem que como os tratados internacionais são hierarquicamente superiores, estes são subordinados apenas a Constituição Federal, mas prevalecem sobre qualquer lei, seja ela complementar ou ordinária, e ainda, são superiores às leis independentemente destas serem anteriores ou posteriores a incorporação do tratado no direito interno. (PINTO, 2008)

Nesse contexto, Gontijo dispõe que:

Quanto a este tema, doutrina e jurisprudência pátrias não se posicionam de forma unânime, ora se aproximando das bases da teoria monista (com primazia do direito internacional), ora defendendo as ideias da teoria dualista, ora admitindo situações de paridade entre lei nacional e tratado, acolhendo uma espécie de posicionamento misto. (GONTIJO, 2014)

Como nossa Carta Magna não disciplina de forma clara a posição hierárquica das normas internacionais quando incorporadas ao ordenamento jurídico brasileiro a doutrina e jurisprudência passam a se posicionar, mas não de maneira unânime.

4.2 Jurisprudências acerca da hierarquia dos Tratados Internacionais sobre o Direito Interno

Importante observarmos como a jurisprudência vem tratando do tema ao longo dos anos e as diferenças de entendimento entre o Supremo Tribunal Federal, o Superior Tribunal de Justiça e os Tribunais Federais.

Gustavo Mathias Alves Pinto aponta que

Nos primeiros tempos da República, a jurisprudência e a doutrina brasileiras postulavam um quase monismo jurídico. Admitiam-se a validade e aplicabilidade do tratado, mesmo em afronta à Constituição, quando este tivesse sido aprovado e ratificado antes do texto constitucional. (PINTO, 2008).

Verifica-se então, a grande importância conferida aos tratados internacionais no período pré década de 1970. Tradicionalmente era conferida supremacia aos tratados em face do direito interno, visto que a norma internacional tinha a prerrogativa de revogar leis anteriores, além de continuar em vigor mesmo advindo lei posterior que trouxesse disposições contrárias a ao acordo internacional.

Cita-se o *habeas corpus* RHC 2.280/DF, rel. Min. Lúcio de Mendonça, em 14.06.1905, por meio do qual foi conferida a prevalência do tratado de extradição com a Itália, em detrimento da Constituição de 1891. (PINTO, 2008)

Também podemos observar outros julgados do Supremo Tribunal Federal em que ocorre certa preponderância dos tratados internacionais frente ao direito interno, com a Apelação Cível nº 9.587 o STF entendeu que os tratados teriam a prerrogativa de “revogar as leis que lhe fossem anteriores”, mas os tratados somente poderiam ser revogados por leis posteriores caso houvesse menção expressa. (ZAMBENEDETTI, 2002)

Vemos posicionamento semelhante em 1944, na Apelação Cível nº. 8.332, em que o Ministro Orosimbo Nonato, apresentou o seguinte entendimento:

[...] o Estado, vinculado, por tratado, não pode citar lei alguma que contrariasse esse tratado [...]. Enquanto não fizer a denúncia não pode ser descumprido o tratado e a obrigatoriedade de sua observância, a não ser que se use desse meio específico, acarreta a consequência de que o Estado continua preso ao tratado.

Portanto, até 1977 prevalecia no STF o entendimento de que deveria ser conferido aos tratados internacionais superioridade em relação às normas do direito interno infraconstitucional.

No entanto, em 1977 o Supremo mudou seu entendimento com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004/SE, apresentando um grande marco em relação aos tratados internacionais, tornando-se um referencial da posição adotada pelo STF, através do “qual se reconhece a paridade entre tratados e normas internas”, sendo assim, um dos efeitos dessa nova decisão é a “possibilidade de que as normas internacionais tenham sua aplicação afastada em virtude de leis internas supervenientes”. (GONTIJO, 2014)

CONVENÇÃO DE GENEBRA - LEI UNIFORME SOBRE LETRAS DE CâMBIO E NOTAS PROMISSÓRIAS - AVAL APOSTO À NOTA PROMISSÓRIA NÃO REGISTRADA NO PRAZO LEGAL IMPOSSIBILIDADE DE SER O AVALISTA ACIONADO, MESMO PELAS VIAS ORDINÁRIAS. VALIDADE DO DECRETO-LEI Nº 427, DE 22.01.1969. Embora a Convenção de Genebra que previu uma lei uniforme sobre letras de câmbio e notas promissórias tenha aplicabilidade no direito interno brasileiro, não se sobrepõe ela às leis do País, disso decorrendo a constitucionalidade e consequente validade do Decreto-lei nº 427, de 22.01.1969, que instituiu o registro obrigatório da Nota Promissória em Repartição Fazendária, sob pena de nulidade do título. Sendo o aval um instituto de direito cambiário, inexistente será eles e reconhecida a nulidade do título cambial a que foi apostado. Recurso extraordinário conhecido e provido

A partir desse julgado, o entendimento do STF modificou, passando então a adotar a ideia de paridade normativa entre o direito interno e o direito internacional, de maneira que os tratados e leis internas estavam em patamar de igualdade, ou seja, estavam no mesmo plano hierárquico, como menciona Barros (2016).

Para Pedro Sloboda (2016) “o STF retrocedeu em sua jurisprudência anterior e passou a considerar que os tratados internacionais têm a mesma hierarquia normativa de lei ordinária”.

Passa-se então a ser aplicada a regra *lex posterior derogat priori*, ou seja, quando houver conflitos existentes entre os tratados e a legislação internas irá prevalecer a lei posterior, ou seja, o conflito será resolvido pela lei mais recente, independentemente de ser uma convenção internacional ou lei interna. (MENDES, 2010)

A partir desse novo posicionamento do STF, observa-se a igualdade hierárquica entre os acordos internacionais e leis internas, em que poderia haver a

revogação de leis anteriores aos tratados que estivessem em conflitos com eles, mas também esses tratados poderiam revogados por leis posteriores.

Em 1988 há a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil, no entanto a mesma não disciplina sobre a hierarquia das convenções internacionais em relação à legislação interna.

Portanto, os conflitos entre as normas continuam sendo tratados pela doutrina e jurisprudência. Vejamos, portanto, uma jurisprudência pós Constituição de 1988:

PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO. - Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico ("*lex posterior derogat priori*") ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes. (STF - ADI-MC: 1480 DF, Relator: CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 04/09/1997, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 18-05-2001 PP-00429 EMENT VOL-02031-02 PP-00213)

Podemos observar que o STF decidiu a ADI- MC nº 1.480 semelhante à decisão do RE nº 80.004/SE, considerando que há paridade entre as normas internas infraconstitucionais e os tratados internacionais, aplicando a máxima da *lex posterior derogat priori*, já explicada anteriormente, ou aplicando o critério da especialidade em que havendo conflito entre leis, a norma especial afastara a incidência da norma geral. (BARROS, 2016)

No entanto, Gustavo Mathias Alves Pinto afirma que “pelo menos em matéria tributária, e especialmente com relação aos acordos de bitributação, não houve grandes mudanças decorrentes do julgamento do RE nº 80.004”.

4.3 Tratados Internacionais e o Código Tributário Nacional

O artigo 96 do CTN prevê expressamente que os tratados e convenções internacionais são uma das fontes do direito tributário e que estes são abrangidos pelo conceito de legislação tributária, veja- se:

Art. 96 A expressão "*legislação tributária*" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares

que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Dessa forma, podemos visualizar que os tratados como sendo uma das fontes da legislação tributária, portanto suas normas devem ser observadas quando da sua incorporação no ordenamento jurídico brasileiro.

No entanto, assunto bastante discutido no âmbito nacional está relacionado ao artigo 98 do Código Tributário Nacional, que disciplina a superioridade hierárquica dos tratados, veja-se: “Os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Importante observar que, como bem menciona Jaime Leônidas Miranda Alves (2016), o artigo 98 do CTN “é o único dispositivo em todo o ordenamento jurídico que expressamente atribui primazia aos tratados internacionais sobre a legislação interna”.

No entanto, a explicação para a redação dada ao artigo 98 do CTN conferindo primazia aos tratados em relação ao direito interno, refere-se ao fato de que à época quando da sua elaboração, o entendimento do STF era a de conferir a supralegalidade dos tratados internacionais.(SLOBODA,2016)

O Código Tributário Nacional é de 1966, portanto, anterior a Constituição Federal. Grande parte de seus dispositivos foram recepcionados pela Constituição e o mesmo possui status de Lei Complementar.

Há, no entanto, um equívoco na redação do art. 98 do CTN, pois a lei interna não é revogada pela norma de natureza constitucional. A norma interna continua válida e produzindo eficácia no ordenamento jurídico positivo pátrio, mas deixam de ser eficazes os dispositivos regulando atos e fatos que são controversos em relação à norma internacional. Por isso não se trata de revogação, pois as outras hipóteses que não são conflitantes com a legislação internacional continuam válidas e produzindo eficácia. Nos dizeres de Sacha Calmon Navarro Côelho (2012, p.569), o art. 98 do CTN “em verdade não trata de revogação, mas de paralisia parcial da parte regrada diferentemente pela legislação interna”.

Também nesse mesmo sentido, explica Hugo de Brito Machado (2014, p.92):

Na verdade um tratado internacional não revoga nem modifica a legislação interna. A lei revogada não volta a ter vigência pela revogação da lei que a revogou. Denunciado um tratado, todavia, a lei interna com ele incompatível estará estabelecida, em pleno vigor. Tem-se que procurar, assim, o

significado da regra geral em foco. O que ela pretende dizer é que os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, seja anterior ou mesmo posterior.

A redação do art. 98 do CTN gera grandes controvérsias no entre os tributaristas, alguns doutrinadores defendem a inconstitucionalidade do mencionado artigo, visto que o mesmo disciplina que os tratados internacionais modificam e revogam a legislação interna anterior à sua incorporação no ordenamento jurídico interno, e além disso ainda tem o poder de prevalecer por aquelas legislações que lhes sobrevenha, demonstrando assim a superioridade das convenções internacionais frente à legislação interna.

Doutrinadores que defendem a inconstitucionalidade do art. 98 do CTN tem como argumento que a lei complementar não pode dispor sobre hierarquia normativa, justamente porque a Constituição Federal não atribuiu essa prerrogativa às leis complementares. Sendo assim, a hierarquia normativa somente poderia ser disciplinada pelo texto constitucional. (PINTO, 2008).

Sobre esse entendimento sustentam Octavio Campos Fischer e Eduardo Biacchi Gomes: “Poder-se-ia dizer que o art. 98 do CTN ostenta uma inconstitucionalidade formal, pois somente à Constituição caberia estipular normas de competência e, assim, eventual hierarquia normativa”

Um dos principais motivos para alguns autores defenderem a inconstitucionalidade do referido artigo é que apenas a Constituição Federal detém a competência para prever a superioridade hierárquica dos tratados no direito interno.

Em que pese alguns doutrinadores defenderem a inconstitucionalidade do art. 98 do CTN, outros autores não compactuam com o mesmo entendimento, vejamos a concepção de Pedro Sloboda (2016):

Há quem argumente que lei complementar não poderia decidir sobre a hierarquia de tratados no direito brasileiro, papel que caberia exclusivamente à constituição. O argumento, contudo, não deve ser acatado. O CTN foi recepcionado pela Constituição de 1988, que destinou a lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária. Além disso, a hierarquia supralegal claramente atribuída pelo legislador aos tratados internacionais, nos termos do art. 98 do CTN não faz mais do que cumprir os princípios constitucionais, com destaque para a cooperação entre os povos, que rege as relações internacionais do Brasil, conforme art. 4º IX da Carta Magna. A interpretação restritiva adotada pelos tribunais pátrios não é compatível com o Estado constitucional cooperativo; tampouco com o contemporâneo direito da responsabilidade internacional do Estado.

Sendo assim, o fato de se conferir supralegalidade aos tratados internacionais não seria inconstitucional, pois essa hierarquia é conferida tendo em vista o bom desenvolvimento das relações entre os Estados soberanos, visando à harmonia da comunidade internacional.

Para alguns doutrinadores também não há de se falar em inconstitucionalidade, pois havendo algum conflito entre a lei interna e o direito internacional, deverá se observar a norma internacional, em razão do princípio da especialidade.

Ou seja, prevalece esse entendimento em parte da doutrina de que a primazia do direito internacional não decorre da sua superioridade em relação à norma interna, já que a Constituição Federal é omissa sobre a hierarquia entre as normas internas e internacionais, mas é decorrente da aplicação do critério da especialidade. Pelo fato do tratado internacional em matéria tributária ser mais específico do que a lei geral, então ele que seria aplicado, alguns julgados demonstram que esse também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme veremos mais a frente ao analisarmos jurisprudências sobre o tema.

Por sua vez Mendes (2010) entende que o art. 98 do CTN apenas “estabelece uma norma geral que preconiza a prevalência do Tratado internacional de natureza tributária em relação às normas internas”, portanto, como o art. 98 estabelece uma norma geral o mesmo “não estabelece hierarquia entre normas jurídicas e nem indica a aplicação do princípio da especialidade”. Dessa forma, para Mendes (2010), além do mencionado artigo não determinar hierarquia entre as normas jurídicas, também não se refere ao princípio da especialidade, pois tanto as leis como os tratados podem tratar de matérias específicas de igual forma.

Ademais, outros estudiosos defendem que inexistente qualquer vício na redação do art. 98 do CTN e que, portanto, o mesmo não é inconstitucional visto que é uma norma meramente declaratória. Além do mais, um dos efeitos do tratado internacional de matéria tributária é o de suspender a eficácia da legislação do sistema normativo interno, compartilha desse entendimento Mazzuoli (2014).

4.4 Debates jurisprudenciais acerca do artigo 98 do Código Tributário Nacional

Já vimos os debates doutrinários acerca do art. 98 do CTN, em que parte da doutrina considera o mencionado artigo inconstitucional, com a justificativa de que

apenas a Constituição Federal teria a competência para regular a supremacia dos acordos internacionais sobre a legislação interna.

Em que pese alguns defenderem a inconstitucionalidade do artigo tributário, alguns autores entendem que o mesmo é constitucional, ora argumentando que a primazia dos tratados internacionais respeitam princípios constitucionais, como por exemplo, o princípio da cooperação entre os povos, ora argumentando que a partir da utilização das convenções internacionais está se utilizando o princípio da especialidade.

O Superior Tribunal de Justiça concluiu que o art. 98 do CTN não é inconstitucional, pois o mesmo deve ser interpretado levando-se em consideração o princípio da especialidade, vejamos:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO. (...) 8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção. 9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes. RECURSO ESPECIAL Nº 1.161.467 - RS (2009/0198051-2) (grifo nosso)

Conforme podemos observar a jurisprudência colacionada acima, somente se o tratado internacional tratar de maneira específica determinado assunto é que a norma interna não será aplicada, no entanto, essa não aplicação da legislação interna não implicará na perda de sua existência ou validade frente ao ordenamento jurídico interno.

Por sua vez, a jurisprudência tem diferenciado os tipos de tratado internacional para aplicação ou não do art. 98 do CTN. O STF defende que não há inconstitucionalidade da aplicação do artigo 98 do CTN, defendendo a primazia dos

tratados internacionais no direito interno quando se tratar de tratados de natureza contratual. (KINCHECKI, 2007)

Como já visto anteriormente os tratados podem ser classificados quanto a sua natureza jurídica em tratados-lei, também conhecidos como tratados- normativos, ou podem ser classificados em tratados-contrato.

Os tratados-lei tem como principal objetivo firmar normas gerais e abstratas que tratam de Direito Internacional Público e esses tratados normalmente são celebrados por vários Estados soberanos, de modo que podem ser comparados a leis.

Por sua vez, os tratados-contrato geralmente são bilaterais, tendo em vista que esses tratados buscam regulamentar relações recíprocas entre os Estados soberanos, de modo que há prestações e contraprestações estipuladas para aqueles que aderiram ao tratado

No mesmo sentido disciplina o STJ, vejamos:

TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO AFRMM EM RELAÇÃO A MERCADORIAS IMPORTADAS SOB A ÉGIDE DO GATT. IMPOSSIBILIDADE. O mandamento contido no artigo 98 do CTN não atribui ascendência às normas de direito internacional em detrimento do direito positivo interno, mas, ao revés, posiciona-as em nível idêntico, conferindo-lhes efeitos semelhantes. **O artigo 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos e só é aplicável aos tratados de natureza contratual.** Se o ato internacional não estabelecer, de forma expressa, a desobrigação de contribuições para a intervenção no domínio econômico, inexistente isenção pertinente ao AFRMM. Recurso provido. Decisão unânime.(STJ - REsp: 196560 RJ 1998/0087967-6, Relator: Ministro DEMÓCRITO REINALDO, Data de Julgamento: 18/03/1999, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 10.05.1999 p. 118) (grifo nosso)

Vejamos outra jurisprudência do STJ:

TRIBUTÁRIO. REGIME INTERNACIONAL. DUPLA TRIBUTAÇÃO. IRRPF. IMPEDIMENTO. ACORDO GATT. BRASIL E SUÉCIA. DIVIDENDOS ENVIADOS A SÓCIO RESIDENTE NO EXTERIOR. ARTS. 98 DO CTN, 2º DA LEI 4.131/62, 3º DO GATT. (...). - **O art. 98 do CTN permite a distinção entre os chamados tratados-contratos e os tratados-leis. Toda a construção a respeito da prevalência da norma interna com o poder de revogar os tratados, equiparando-os à legislação ordinária, foi feita tendo em vista os designados tratados, contratos, e não os tratados-leis.** (...).(STJ - REsp: 426945 PR 2002/0043098-0, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 22/06/2004, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 25.08.2004 p. 141RDDT vol. 110 p. 122REVFOR vol. 379 p. 258RSTJ vol. 187 p. 95) (grifo nosso)

Jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 5ª Região também segue o entendimento da diferenciação entre os tratados-lei e tratados-contrato, e a aplicação do art. 98 do CTN apenas em relação aos tratados-contrato.

PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. DIREITO INTERNACIONAL PÚBLICO. CONFLITO DE LEIS. TRATADO DE ASSUNÇÃO E TRATADO GATT. ART. 8º, "CAPUT", PARÁGRAFOS 1º E 2º DA LEI 10924/2004. PIS/COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DO TRIGO NO MERCADO EXTERNO. (...) 3. **"Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias**, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. **No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno.** A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico ("lex posterior derogat priori") ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes." Posicionamento do Supremo Tribunal Federal declarado na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1480/DF, Relator Ministro Celso de Mello, julgado em 04.09.1997, DJ de 18.05.2001. 4. **Por sua vez, o art. 98 do CTN estabelece que "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenham".** 5. **Considerando inexistir no texto constitucional qualquer dispositivo que imponha a prevalência das normas provenientes de tratados e acordos internacionais sobre a legislação interna, a interpretação a ser dada à parte final do art. 98 do CTN não pode ser outra, senão aquela que restringe a sua aplicação apenas às normas advindas de tratados-contratos, hipótese a justificar a sua imutabilidade por legislação de âmbito interno e a exigir, para a sua revogação ou alteração, o livre acordo entre as partes.** (...). (TRF-5 - AC: 76165920124058300, Relator: Desembargador Federal José Maria Lucena, Data de Julgamento: 03/04/2014, Primeira Turma, Data de Publicação: 10/04/2014) (grifo nosso)

Com isso podemos observar que a doutrina tende a se dividir em relação a constitucionalidade ou não do art. 98 do CTN, no entanto a jurisprudência aceita a constitucionalidade do mencionado artigo, trazendo a diferenciação entre os tratados-lei e tratados-contrato a partir de sua natureza jurídica, para confirmar a aplicabilidade do artigo no que diz respeito a supremacia das convenções internacionais. (KINCHECKI, 2007)

A justificativa é de que se tratando de tratados-contrato, deverão prevalecer as normas estipuladas entre os Estados soberanos que se obrigaram reciprocamente, através de prestações e contraprestações, a observar o que foi acordado entre as partes.

Sendo assim, podemos observar que há a necessidade de alteração formal do texto constitucional para que resolva expressamente acerca da relação de hierarquia entre as normas, dirimindo os conflitos causados pela omissão constitucional referente ao assunto, além de uniformizar as interpretações relacionadas à questão da hierarquia das convenções internacionais no sistema normativo interno.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Segundo estudos, os tratados têm origem bastante remota, tendo sua primeira demonstração no período de 12 a.C. No entanto, observa-se uma maior utilização do referido instrumento a partir do período pós-guerra, bem como com a formação dos blocos econômicos, esses dois fenômenos têm estreita ligação com a globalização, e é a partir da globalização que se observa uma intensificação nas relações internacionais, de modo que as mudanças políticas, econômicas, culturais e sociais de um determinado país influenciam de alguma forma outros Estados.

Sendo assim, verifica-se a importância dos Tratados Internacionais como sendo um importante instrumento para regular as relações na sociedade internacional de maneira a preservar a harmonia no cenário internacional, respeitando a soberania dos Estados.

O poder para celebrar tratados foi conferido pela nossa Constituição Federal de 1988 ao Presidente da República (art. 84, VIII), após a assinatura do acordo internacional pelo Chefe do Executivo, o mesmo submete o tratado ao Congresso Internacional, que decide pela incorporação ou não da convenção internacional em nosso ordenamento jurídico pátrio.

A partir da incorporação do tratado internacional em nosso direito interno, existe o debate acerca de qual teoria se aplica em relação aos tratados internacionais e a lei interna, são elas: a teoria monista ou dualista. Para a teoria monista há uma unicidade do ordenamento jurídico, de modo que as normas internacionais e as normas internas são uma só. Por sua vez, a teoria dualista defende que as normas internacionais e internas nascem de fontes distintas, por isso não há de se falar em conflito entre elas, além do mais seria necessário um processo para que a norma jurídica internacional fosse incorporada no direito interno.

Nossa Carta Magna não trouxe clareza sobre qual teoria foi adotada acerca da posição hierárquica em relação aos tratados internacionais e o direito interno, dessa maneira, a jurisprudência e a doutrina trataram de discutir sobre o referido tema trazendo importantes discussões sobre o assunto. Para alguns doutrinadores, os tratados internacionais são hierarquicamente superiores, apenas sendo subordinados à Constituição, ou seja, dá-se grande importância as normas

celebradas no cenário internacional visando a harmonia entre os Estados soberanos. Por sua vez, outros doutrinadores tem o entendimento que os tratados internacionais quando incorporados no direito interno, via de regra, passam a ter o mesmo status de lei ordinária.

Dispõe o artigo 98 do CTN que as convenções e tratados internacionais revogam a legislação tributária interna ou a modifica, além do mais serão observados por leis posteriores. Observa-se, portanto, que o referido dispositivo atribui primazia aos tratados internacionais sobre a legislação interna.

Entendem alguns autores pela sua inconstitucionalidade, tendo em vista que o Código Tributário Nacional de 1966 possui *status* de lei complementar, e a Constituição Federal não atribui competência às leis complementares para dispor sobre a hierarquia normativa.

No entanto, parte dos doutrinadores defende a sua constitucionalidade dando-se preferência às normas internacionais em razão da preservação de uma boa relação entre os Estados soberanos, como também defendendo o princípio da especialidade atrelado aos tratados internacionais.

Por sua vez, ponderando as jurisprudências colacionadas é possível verificar que os Tribunais consideram a constitucionalidade do artigo 98 do CTN aplicando-o no que se refere ao tratado-contrato, os quais buscam regulamentar relações recíprocas entre os Estados contratantes, estabelecendo prestações e contraprestações àqueles que o aderiram.

Em virtude disso, podemos concluir que como a Constituição Federal não disciplina sobre a relação de hierarquia entre as normas internacionais e o sistema normativo interno, os conflitos que porventura vierem a existir entre a norma nacional e a internacional em alguns casos se utiliza o critério da especialidade para resolver as controvérsias, bem como são utilizadas as diferenciações entre os tratados normativos e tratados contratos conforme diferenciação da aplicabilidade ou não do art. 98 pela jurisprudência.

Sendo assim, observa-se a necessidade de alteração formal do texto constitucional para que resolva expressamente acerca da relação de hierarquia entre as normas internacionais referente a matéria tributária e as normas internas, dirimindo os conflitos causados pela omissão constitucional referente ao assunto.

REFERÊNCIAS

ALVES, Jaime Leônidas Miranda. A hierarquia dos Tratados Internacionais em matéria tributária na ordem constitucional. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Vol. 130, set./out. 2016.

ANDRADE, Sebastião Vicente de. **A Supremacia da Constituição e os acordos em forma simplificada**. 2011. 26f. Monografia. Brasília: Universidade Católica de Brasília, 2011.

BARROS, Bruno da Rocha. **Hierarquia dos tratados internacionais em matéria tributária**. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 21, n. 4698, 12 maio 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/48492>>. Acesso em: 03 out. 2017.

BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional Rendimentos de Pessoas Físicas nos tratados internacionais contra a dupla tributação**, 1ª edição. Saraiva, 06/2010.

BRUSA MOLINO, Fernanda. **Bitributação internacional e os convênios internacionais**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XII, n. 69, out 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6626>. Acesso em set 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido, CREPALDI, Guilherme Simões. **Direito Tributário - Teoria e Prática**, 3ª edição. Forense, 03/2011.

DELLOVA, Adriana Souza. **A dúvida do Supremo Tribunal Federal na adoção das teorias monista ou dualista frente à globalização**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIII, n.78, jul 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8082>. Acesso em ago 2017.

DIAS, Carlos Augusto Alves; SIMÕES, Maria do Socorro Vargas Santos; PETERLE, Maria Gorete. **Tratados e Convenções Internacionais em matéria tributária**. 2004. 88f. Centro Universitário Vila Velha.

FILHO, José Monserrat. **Globalização, interesse público e direito internacional**. Vol. 9, São Paulo, sept./dec. 1995. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40141995000300006>. Acesso em 29 de set. 2017

FINKELSTEIN, Cláudio. **Hierarquia das normas no direito internacional : jus cogens e metaconstitucionalismo**, 1ª edição. Saraiva, 06/2013.

FISCHER, Octávio Campos; GOMES, Eduardo Biacchi. **Tratados em matéria tributária: um exame a partir do GATT/94.** Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=3bf3dc7172bfe266>>.

Acesso em: 18 de ago. 2017

GONTIJO, Danielly Cristina Araújo. **Bitributação internacional: as medidas internas e internacionais para evitá-la ou diminuí-la** Conteudo Juridico, Brasília-DF: 20 dez. 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.51576&seo=1>>. Acesso em: 26 de set. 2017

GONTIJO, Danielly Cristina Araújo. **Posição hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária em face da lei interna brasileira.** Conteudo Juridico, Brasília-DF: 19 dez. 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.51543&seo=1>>. Acesso em: 27 ago. 2017.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna.** São Paulo: Dialética, 1999.

KINCHESKI, Cristiano. **O artigo 98 do Código Tributário Nacional e o conflito entre Tratado de Direito Tributário e lei interna.** 2007. 101f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal de Santa Catarina.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 24ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2004.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Direito dos Tratados.** 2ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2014.

MELLO, Valérie de Campos. Globalização, regionalismo e ordem internacional. **Revista Brasileira de Política Internacional**, ISSN 1983-3121, Brasília, vol. 42, jun. 1999. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-73291999000100007>. Acesso em: 02 out. 2017.

MENDES, José Antonio Silva. **A questão da recepção do art. 98 do CTN pela Constituição Federal de 1988.** 2010. 42f. Monografia. Vila Velha: Faculdade Novo Milênio, 2010.

OLIVEIRA, Alexsandro Gomes de. Tratados Internacionais em matéria tributária e o princípio da hierarquia das leis. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 14, n. 2041, 1 fev. 2009. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/12284>>. Acesso em: 15 out. 2017.

OLIVEIRA, José Jayme Macêdo. **Código Tributário Nacional, Comentários, Doutrina, Jurisprudência**, 5ª edição. Saraiva, 11/2009.

PEREIRA, Bruno Yepes. **Curso de Direito Internacional**, 3ª edição. Saraiva, 07/2008.

PINTO, Gustavo Mathias Alves Pinto. Tratados Internacionais em matéria tributária e sua relação com o direito interno no Brasil. **Revista Direito GV**. Vol. 4, nº 1, São Paulo, jan/june 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322008000100007>. Acesso em out. 2017.

PIRES, Gisele Amorim Sotero. **A problemática da bitributação internacional**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV, n. 93, out 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10519>. Acesso em set 2017.

RODRIGUES, Leonardo Mota Costa. **Tratados Internacionais no Direito Tributário**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, VI, n. 14, ago 2003. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3853>. Acesso em ago 2017.

SLOBODA, Pedro. A nova hierarquia dos Tratados Internacionais em matéria tributária no Direito Brasileiro. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**. Brasília, V.11, nº 2, p. 17-37, Jul/Dez, 2016.

TEIXEIRA, Carla Noura. **Direito internacional para o século XXI**, 1ª Edição. Saraiva, 11/2012.

VIEIRA, Luciane Klein and VEDOVATO, Luís Renato. Rev. secr. Trib. perm. revis. Año 3, Nº 6; Agosto 2015; p. 207-225 **A relação entre direito interno e direito internacional**. OS IMPACTOS NO COTIDIANO JURÍDICO BRASILEIRO SOB A PERSPECTIVA DA AMPLIAÇÃO DO BLOCO DE CONSTITUCIONALIDADE

ZAMBENEDETTI, Walter Ney. **Supremacia dos Tratados Internacionais em matéria tributária**. 2002. 140 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Santa Catarina: Universidade Federal de Santa Catarina, 2002.